



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15540.720199/2015-41  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** **3301-001.292 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 26 de setembro de 2019  
**Assunto** PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS  
**Recorrente** SUBSEA7 DO BRASIL SERVICOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, sobrestar o processo até a decisão final no processo principal. Vencidos os Conselheiros Salvador Candido Brandão Junior (relator), Liziane Angelotti Meira e Semíramis de Oliveira Duro. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira.

(documento assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Salvador Cândido Brandão Junior - Relator

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques D'Oliveira - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Winderley Moraes Pereira (presidente da turma), Valcir Gassen (vice-presidente), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Semíramis de Oliveira Duro, Marco Antonio Marinho Nunes, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior

## **Relatório**

Trata-se de auto de infração para a constituição de crédito tributário de PIS, fls. 0306, e COFINS, fls. 07-10, no montante total de R\$ 1.794.323,97 e 8.214.538,7, respectivamente, ambos com notificação realizada em 11/11/2015, conforme síntese das acusações fiscais abaixo:

1- **Glosa de créditos indevidos de PIS e COFINS** apurados em desacordo com a legislação, oriundos de custos/despesas indedutíveis, não necessários à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora com base no artigo 299 do RIR/99. Neste ponto da acusação afirmou que os custos/despesas são indedutíveis por que relacionados com embarcação de

Fl. 2 da Resolução n.º 3301-001.292 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 15540.720199/2015-41

terceiro e não há nos contratos de prestação de serviços a obrigação de arcar com os custos/despesas relacionados com as embarcações de propriedade de terceiros.

Afastou também a possibilidade de apuração de créditos sobre diversos serviços e locações de equipamentos, tais como os decorrentes de contratos de prestação de serviços de locação e operação de ROV (veículos de operação remota), sob o entendimento de que não estão vinculados a contratos de afretamento de embarcação, bem como a inexistência de previsão contratual de que o contribuinte deva arcar com custos relacionados com embarcação de terceiros, como combustíveis, lubrificantes, despesas portuárias, manutenção e reparo de embarcação, bem como dos equipamentos e acessórios desta.

O fato de o contribuinte prestar serviços a bordo de embarcação de terceiros não torna dedutível os custos relacionados com a embarcação de propriedade de terceiro, não previstos nos contratos de prestação de serviços.

Tais custos devem ser suportados pela empresa SUBSEA 7 MARINE LLC, pois é ela quem auferir receita de afretamento, e estão previstos nos contratos de afretamento firmados com a PETROBRAS que estes encargos são de sua responsabilidade.

Também foram glosados os créditos de PIS e COFINS oriundos de custos indedutíveis contabilizados em contas específicas de embarcação, identificados como custos de embarcação, na medida em que tais despesas não são necessárias (exigidos contratualmente) à atividade da empresa, e a contribuinte não identificou os dispositivos contratuais comprobatórios da necessidade de tais custos com embarcações.

**2- Omissão de receitas** apuradas no período de dezembro/2010, decorrentes de provisão de receitas oriundas de contrato de longo prazo, no qual a receita contabilizada como provisão em dezembro de 2010, pode ser excluída do LALUR para diferimento do IRPJ, mas conforme reza o parágrafo 2º, do artigo 407 do RIR/99, o LUCRO correspondente a parte da receita, não recebida no ano-calendário de 2010, este diferimento não se aplica ao PIS e a COFINS;

**3- Aproveitamento de ofício** de créditos da não cumulatividade apurados em períodos anteriores. A contribuinte utilizou créditos da não cumulatividade para abater os débitos dos períodos de junho/2011 e outubro/2012, mas como estes créditos foram utilizados de ofício para abatimento dos débitos constantes do presente auto de infração, o resultado foi o surgimento de contribuições a pagar.

Analisando os Demonstrativos DACON, a fiscalização constatou a existência de créditos passíveis de aproveitamento de ofício para o abatimento dos débitos lançados neste auto de infração. Realizou os seguintes procedimentos:

A) Consultar os Demonstrativos DACON apresentados, para identificar o saldo de créditos disponível de períodos anteriores, os créditos que o contribuinte informou em cada período, e em quais períodos o contribuinte utilizou tais créditos, de modo a identificar sobras de créditos passíveis de aproveitamento, conforme se pode observar na TABELA 06, em anexo.

B) Apropriar as Glosas de créditos e a Omissão de Receitas nos períodos de apuração.

Fl. 3 da Resolução n.º 3301-001.292 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 15540.720199/2015-41

C) Realizar o aproveitamento de ofício dos créditos não cumulativos de PIS e COFINS, utilizando os saldos de créditos disponíveis, passíveis de aproveitamento, do próprio período e de períodos anteriores, para descontar da base de cálculo das contribuições do período, decorrente das infrações tributárias apuradas, conforme TABELA 07, em anexo.

D) Apurar a insuficiência de recolhimento de PIS e COFINS, em períodos posteriores ao da infração, decorrente do deslocamento do crédito ocasionado pelo aproveitamento de ofício, conforme demonstrado na TABELA 07, em anexo.

Cabe ressaltar, **conforme Termo de constatação fiscal de fls. 11-44, a fiscalização se baseou na legislação do IRPJ**, a todo o momento fazendo referências à Lei n.º 4.506/1964 e ao RIR/1999. Em nenhum momento se baseou na legislação específica do PIS e da COFINS, especialmente as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Para ilustrar o caso, por economia processual, transcrevo o relatório realizado pela r. DRJ:

De acordo com o Termo de Constatação Fiscal (TCF), de fls. 11/44, a fiscalizada tem como principal atividade operacional a prestação de serviços de projeto, construção e instalação de oleodutos, gasodutos e equipamentos submarinos relacionados com a exploração de petróleo e gás natural, tendo como principal cliente a Petrobras S/A.

Como a autuada não possui embarcação para tal fim, na grande maioria dos casos a atividade é realizada em embarcações de propriedade de terceiros, na maior parte das vezes de sua controlada (subsidiária integral) Subsea 7 Marine LLC.

Na grande maioria dos contratos entre a Subsea 7 Marine e a Petrobras, relativos ao uso das embarcações, os custos com estas são de responsabilidade da empresa fretadora.

A fiscalização apurou que em apenas dois contratos os custos com a embarcação seriam de responsabilidade da autuada.

Os custos relativos às atividades operacionais próprios da fiscalizada também estão previstos nos contratos de prestação de serviços com a Petrobras.

Segundo o autuante, a empresa utilizou créditos relativos a custos/despesas com as embarcações, tais como, instalação de equipamentos, combustíveis, lubrificantes, despesas portuárias, manutenção e reparo da embarcação, tripulação.

No entanto, na maior parte dos contratos há previsão que o fretador (normalmente a Subsea 7 Marine) disponibilize a embarcação em perfeitas condições, com todos os equipamentos e acessórios necessários à execução dos serviços prestados e arque com todos os custos e despesas relativos à embarcação.

Sendo assim, a fiscalização glosou, para o ano de 2010, os créditos das contribuições sociais relativos a despesas/custos relacionados com as embarcações cujos contratos previam que tais gastos seriam de obrigação da fretadora (Subsea 7 Marine).

Para os custos/despesas relativos a gastos nas embarcações cujos contratos previam que tais gastos seriam suportados pela fiscalizada os respectivos créditos foram mantidos.

Também foram glosados, para o mesmo ano, créditos por falta de comprovação da necessidade contratual dos seus custos correspondentes (contabilizados em contas específicas de embarcação) para a atividade operacional contratada.

Fl. 4 da Resolução n.º 3301-001.292 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 15540.720199/2015-41

Foram ainda glosados créditos, também para 2010, cujos custos correspondentes (não contabilizados em contas específicas de embarcação) não tiveram sua necessidade comprovada ou sua comprovação foi insuficiente.

A fiscalização apurou também diferenças a maior nos saldos dos créditos de PIS e Cofins anteriores a 2010 contidos no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon).

Como, a contribuinte, intimada a esclarecer as diferenças, não atendeu à intimação, tais valores foram glosados.

O resumo das glosas dos créditos apuradas encontra-se no Quadro 01, à fl. 45.

Também foi apurada contra a contribuinte omissão de receita para o mês de dezembro de 2010, no valor de R\$ 60.469.025,45.

Segundo a contribuinte, tal valor seria referente a uma provisão de receita que representaria resultados estimados relativos a contratos de longo prazo com a Petrobras S/A, não representando uma receita efetiva e não representariam fato gerador para a cobrança das contribuições, e que seriam revertidos quando da efetiva realização da receita.

De acordo com a fiscalização a “contribuinte não esclareceu de maneira satisfatória, bem como não demonstrou e comprovou documentalmente que ofereceu à tributação, em períodos posteriores, a receita contabilizada como provisão de receita em dezembro de 2010.”

Assim, os valores das contribuições referentes a essa receita foram adicionados às bases de cálculos das contribuições sociais de ofício no mês de dezembro de 2010, por meio do presente.

Após a exclusão dos créditos glosados, adição das receitas omitidas e aproveitamento de ofício de créditos passíveis de aproveitamento, foram recalculados os valores das contribuições e dos créditos e apurada insuficiência de recolhimento nos períodos acima mencionados, conforme Tabela 07, às fls. 92/95.

Cientificada dos autos de infração, a interessada apresentou impugnação, às fls. 8077/8103, alegando, preliminarmente, em resumo, que como a ciência do auto de infração ocorreu em 11/11/2015, os períodos de apuração de janeiro a outubro de 2010, bem assim os saldos de créditos de PIS e Cofins oriundos de períodos anteriores glosados pela fiscalização encontram-se extintos pela decadência, a teor do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN).

Ainda em preliminar, alega que o lançamento seria nulo porquanto, apesar de tratar de glosas de créditos da não-cumulatividade das contribuições sociais, o autuante no Termo de Constatação Fiscal fundamentou as glosas na legislação do imposto de renda ao constatar que os créditos para serem dedutíveis devem ser necessários à atividade e à manutenção da fonte produtora.

Argúi ainda a contribuinte que “No caso em análise, o Fiscal Autuante glosa créditos de PIS/COFINS ao imputar à Impugnante, sem detalhamentos, "dedução indevida custos e despesas" e remete o embasamento da autuação à legislação do imposto de renda!” Assim, entende a impugnante que o lançamento não estaria em conformidade com o art. 142 do CTN “porque o Fiscal Autuante tão somente fez considerações superficiais e genéricas acerca de regras de dedutibilidade de despesas para fins de cálculo do IRPJ, com vistas a justificar a glosa de créditos de PIS/COFINS, em flagrante violação ao art. 142 do CTN e art. 10 do Decreto n.º 70.235/1972.”

E prossegue:

Fl. 5 da Resolução n.º 3301-001.292 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 15540.720199/2015-41

Assim, o presente lançamento é nulo, pois não foi demonstrada a violação pela conduta da Impugnante (apuração de créditos de PIS/COFINS) aos dispositivos legais indicados na fundamentação consignada no Termo de Constatação Fiscal (regras de dedutibilidade de despesas para fins de cômputo do IRPJ), bem como não se verifica a perfeita caracterização da matéria de modo que se possa determinar com segurança a infração cometida, cerceando o direito de defesa da Impugnante.

Prossegue afirmando que os critérios de dedutibilidade das despesas necessárias diferem do regramento para apropriação de créditos da não cumulatividade, pois estes estão relacionados ao conceito de insumo, que se constituiria tanto em gastos diretos de produção de bens e serviços (matérias primas, embalagens, equipamentos etc) como em gastos indiretos de produção.

Quanto ao mérito, argumenta que os créditos glosados foram regularmente apropriados, pois a legislação das contribuições sociais contempla a possibilidade de utilização de créditos nas aquisições de insumos utilizados na prestação de serviços, isto é, gastos diretos e indiretos, que, além de inerentes à atividade da sociedade, sejam indispensáveis ao seu objeto social.

Aduz que o conceito de insumo vem sendo flexibilizado tanto pela Administração da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), conforme acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e solução de consulta, que cita, quanto pela Justiça, de acordo com decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), da qual transcreve a ementa.

Alega que as Leis n.ºs 10.367, de 2002, e 10.833, de 2003, não delimitam expressamente o conceito de insumo, que dependerá de uma análise caso a caso sobre a indispensabilidade daquele dispêndio à produção de bens ou à prestação de serviços.

Desta forma, se o autuante tivesse observado a legislação de regência das contribuições sociais, não seria possível concluir pela glosa dos créditos, que foram apropriados regularmente pela impugnante.

Requer, ainda, caso não se aceitem tais argumentos, diligência com vistas à comprovação da improcedência do lançamento.

Quanto à omissão de receita, informa que o que o auditor autuante chamou de provisão de receita é fruto da diferença da metodologia adotada no reconhecimento de receitas com base nas novas normas contábeis, vigentes após 31/12/2007.

Esclarece que os principais projetos em que a empresa esteve envolvida no período foram os projetos P-56 e P-55, os quais possuíam prazo de execução, respectivamente, de abril/2009 a março/2011 e outubro/2009 a setembro/2013.

Assim, os projetos em que a contribuinte estava envolvida possuíam prazo superior a um exercício fiscal.

Desta forma, argumenta que primeiramente deve-se analisar como a impugnante reconhecia contabilmente os resultados dos seus projetos, tanto antes do chamado Regime Tributário de Transição (RTT), quanto após o advento das normas contábeis internacionais.

Até 31/12/1997, a impugnante realizava os lançamentos contábeis com base no art. 181 da Lei n.º 6.404, de 1976 (Lei das S/A), ou seja, reconhecia os chamados resultados de exercício futuros, que geravam lançamentos contábeis de ativos frutos de custos que se referem à atividade futura do contrato.

No entanto, após a adoção pelo País das normas internacionais, passou-se a adotar o método conhecido como porcentagem completada, que indica que os lucros do contrato

Fl. 6 da Resolução n.º 3301-001.292 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 15540.720199/2015-41

devem ser reconhecidos gradualmente de acordo com o estágio das atividades desenvolvidas.

Posteriormente, com a edição da Lei nº 11.941, de 2009, as contas de resultado de exercícios futuros foram extintas e o saldo transferido para o passivo não circulante (receita diferida).

Com o advento do RTT pela mesma lei foi conferida neutralidade tributária aos ajustes contábeis referentes à adoção das novas normas (porcentagem completada).

Assim, a adoção do método da porcentagem completada produziu impacto na demonstração de resultados da sociedade para o ano de 2010.

Tais impactos atingiram tanto as receitas quanto as despesas. Estas totalizaram um valor a maior de R\$ 71.612.051,52 e às receitas foi acrescido o valor de R\$ 60.469.025,38.

Assim, a implantação desse novo método gerou um reconhecimento de novas receitas no valor de R\$ 60.469.025,38, e seu não oferecimento à tributação pelas contribuições sociais foi em razão da neutralidade tributária do RTT, como determina a Lei nº 11.941, de 2009, devendo ser feitos ajustes nas suas bases de cálculo para que sejam excluídas as receitas decorrentes das novas normas contábeis internacionais, vigentes a partir de 2008.

Segundo a impugnante, esse seria o mesmo argumento que não permitiria o desconto de créditos sobre as novas despesas surgidas com o novo regime.

Requer, alternativamente, caso se acate a tributação de tais receitas, que sejam reconhecidos os créditos correspondentes às novas despesas surgidas com a adoção do novo método contábil.

Em 09/06/2016 a 4ª Turma da DRJ/RPO publicou o Acórdão 14-61.230 situado em fls. 8.498-8.514 para julgar improcedente a impugnação:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/06/2011 a 31/10/2012

**DECADÊNCIA. GLOSA DE CRÉDITOS. IMPROCEDÊNCIA.**

Correta a glosa de créditos indevidos da não cumulatividade há qualquer tempo, ocorrendo o prazo de decadência apenas para o lançamento de débitos decorrente dessa glosa.

**NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS.**

Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa os gastos, expressamente previstos na legislação de regência, utilizados pela empresa na produção de bens ou na prestação de serviços.

**CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. CONDIÇÕES.**

Os créditos da não-cumulatividade somente podem ser aproveitados se devidamente apurados e informados no Dacon.

**CONTRATO. PRAZO SUPERIOR A UM ANO. EMPRESA PÚBLICA. TRIBUTAÇÃO. DIFERIMENTO.**

As receitas decorrentes de contrato com prazo de execução superior a um ano devem ser tributadas de acordo com o percentual de conclusão do contrato ou obra, podendo, nos

Fl. 7 da Resolução n.º 3301-001.292 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 15540.720199/2015-41

casos de contrato envolvendo pessoa jurídica de direito público ou empresa por ela controlada, a critério do contribuinte, a sua tributação ser diferida a até a realização da receita.

#### RTT. NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA. ABRANGÊNCIA.

A neutralidade tributária sob o Regime Tributário de Transição (RTT), prevista na Lei nº 11.941/2009, significa que o contribuinte ao optar por esse regime deve recolher os tributos de acordo com a legislação tributária vigente antes da implementação desse regime.

#### ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/06/2011 a 31/10/2012

#### LANÇAMENTO DO PIS. EMENTAS. APLICAÇÃO.

Aplicam-se ao lançamento da Contribuição ao PIS/Pasep as mesmas ementas empregadas no lançamento da Cofins.

#### ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/06/2011 a 31/10/2012

#### NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbra nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do PAF ou quando as irregularidades possam ser sanadas.

#### DIREITO DE DEFESA. CERCEAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Não se configura cerceamento do direito de defesa se o contribuinte demonstra compreender as infrações apuradas e o seu direito de resposta ou de reação se encontrarem plenamente assegurados.

#### PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

- Afastou os argumentos de decadência por entender não aplicável o art. 150 do CTN, na medida em que o pagamento extingue o crédito tributário e não a escrituração dos créditos da não cumulatividade no DACON, créditos que o contribuinte entende corretos;

- Com isso, o prazo decadencial só teria início a partir da data da efetiva utilização dos créditos;

- Afirmou que o creditamento puro e simples por parte do contribuinte, sem a sua utilização não gera consequência tributária alguma. Não há um crédito tributário a ser lançado, não ocorre o fato gerador do tributo, assim não há que se falar em lançamento tributário;

Fl. 8 da Resolução n.º 3301-001.292 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 15540.720199/2015-41

- Quanto às nulidades por falta de identificação da matéria tributável (art. 142), falta de motivação e ofensa à ampla defesa e contraditório, afirmou que as únicas causas que geram nulidade estão previstas no art. 59 do Decreto 70.235/1972;

- Apesar de, no caso concreto, o termo de constatação fiscal tratar das glosas dos créditos, mencionando diversas vezes conceitos da legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), não houve prejuízo para a contribuinte, na medida em que, mesmo assim, apresentou defesa, manifestando-se também contra o mérito das glosas dos créditos ao trazer à colação seu conceito de insumo no âmbito da legislação das contribuições não cumulativas.

- No mérito, manteve toda a acusação fiscal.

Notificada da decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, fls. 8.523-8.559, repisando os argumentos de sua impugnação, apenas fazendo acréscimos para contraditar alguns argumentos do v. acórdão recorrido:

- Quanto à DECADÊNCIA, afirmou que o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário implica também em revisar eventual direito creditório apurado regularmente pelo contribuinte nos termos da legislação tributária, sob o risco de, não o fazendo, restar tacitamente homologado o lançamento;

- Quanto à NULIDADE, a fundamentação na legislação do IRPJ se trata de VÍCIO GRAVÍSSIMO DE FUNDAMENTAÇÃO, que constitui mácula irreparável e que deve conduzir à decretação de nulidade do auto de infração impugnado.

- o mero fato de que a ora Recorrente apresentar defesa pugnando pela aplicação dos dispositivos legais próprios (ou seja, aqueles relativos aos tributos exigidos indevidamente) não autoriza à conclusão de que o (i) grotesco vício de fundamentação do auto de infração impugnado resta sanado e (ii) não houve prejuízo à ampla defesa e ao contraditório.

- Quanto à omissão de receita, no termo de constatação fiscal, nos seus primeiros nove parágrafos (metade da redação do item), o Fiscal sequer menciona estar analisando qualquer aspecto para fins de PIS e COFINS. Ao contrário, faz menção exclusiva à legislação de IRPJ e CSLL, como o Art. 407 do Decreto n.º 3.000/99 e Instrução Normativa SRF n.º 21/79.

- Ao contrário do que afirma o v. acórdão recorrido, desde a resposta à Fiscalização em novembro de 2015 (Termo de Intimação n.º 14) a Recorrente afirma que, tendo em vista que tais montantes representam resultados estimados (as chamadas “provisões de receitas”), os mesmos seriam revertidos em momento posterior, quando do reconhecimento da receita efetiva;

- Apresentou documentação para comprovação de que a receita efetiva gerada no ano-calendário de 2011 quanto aos projetos P-55 e P-56 (cujas “provisões de receitas” no ano-calendário de 2010 são objeto da presente autuação) foram devidamente tributadas e as respectivas “provisões de receitas” revertidas;

Fl. 9 da Resolução n.º 3301-001.292 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 15540.720199/2015-41

- Foi devidamente feita a reversão desta provisão ao longo do ano calendário de 2011 para o projeto P-56, demonstrando que o efeito credor registrado em dezembro de 2010 foi totalmente revertido em dezembro de 2011, em função do fim do projeto.

- Já o projeto P-55, somente foi finalizado em maio do ano de 2014, em 2011 foi revertido o valor da “provisão de receita” de 2010, mas foi realizada nova “provisão de receita” para o ano-calendário de 2012, no valor aproximado de R\$ 17M, visto que o projeto ainda estava em fase de execução.

- Juntou DIPJ 2012 (ano-calendário 2011) para evidenciar que o valor de R\$ 60M consta da ficha 09A, linha 44, referente a “Outras Adições” ao Lucro Líquido. Com relação a “provisão de receita” constituída em 2011 para o projeto P-55 (encerrado em 2014), o supracitado valor de R\$ 17M é ajustado através da ficha 09A, linha 78 (reversão de “provisão de despesa” + “provisão de receita”).

- Assim, com a reversão das “provisões de receita”, as efetivas receitas vinculadas aos referidos projetos (P-55 e P-56) devidamente compuseram a base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS nos períodos base subsequentes à autuação. É o que demonstram as anexas DACONs relativas aos meses do ano-calendário de 2011, devidamente acompanhadas dos arquivos que demonstram a apuração das contribuições e a listagem dos lançamentos contábeis e notas fiscais vinculadas àquelas receitas.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos legais.

Preliminarmente, cumpre analisar a existência de outro processo administrativo, de nº 15540.720173/2015-01, onde se discute auto de infração lavrado no mesmo procedimento de fiscalização, no mesmo contexto, para constituir crédito tributário de IRPJ e CSLL.

Em consulta sobre o andamento do referido processo, percebe-se que foi proferida a Resolução 1302-000.644, publicada em 09/11/2018 determinando que os seguintes pontos:

Por isso, voto por converter este julgamento em diligência a fim de que solicitar à Unidade de Origem que intime a recorrente, em prazo razoável, para:

a) descrever, em linguagem acessível, cada um dos serviços, produtos e bens listados nas tabelas 4 a 6, informando a natureza, finalidade e destino destes;

b) particularmente quanto às despesas concernentes à fretes, informar o tipo de bem ou mercadoria transportada (incluindo-se a sua finalidade); quanto ao transporte de passageiros, informar se a contratação se deu para transportar a tripulação ou pessoal técnico empregado na consecução dos contratos principais de prestação de serviços, trazendo as provas idôneas e hábeis a lastrear tais informações;

Fl. 10 da Resolução n.º 3301-001.292 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 15540.720199/2015-41

c) referenciar, em planilha, cada uma das despesas listadas nas tabelas 4 a 6 às respectivas notas fiscais, *invoices*, recibos e/ou eventuais contratos, apontando a localização destes documentos nos autos;

d) trazer as provas hábeis e idôneas para comprovar, se for o caso, a vinculação das despesas aos contratos principais de prestação de serviços, seja ao próprio objeto destas avenças, seja às obrigações encartadas nas cláusulas 3.3 a 3.5.

Atendidas as intimações acima, pedimos, ainda, à Unidade de Origem, que, lançando mão de quaisquer meios de auditoria julgados satisfatórios, ateste a acuidade das informações eventualmente prestadas, tecendo as considerações que julgar pertinentes, lavrando-se, em seguida, o competente relatório de diligência.

Indaga-se, em sessão de julgamento, se o resultado desta diligência impactará o julgamento do presente processo administrativo. Creio que não.

Apesar de na diligência a ser realizada trazer elementos para apuração dos créditos do PIS e da COFINS, tendo em vista que a apuração das despesas dedutíveis em cotejo com os contratos para fins de verificar sua necessidade para a operação ou atividade da empresa, entendo que ambos os processos autônomos e independentes, sendo possível o julgamento do mérito do presente processo, independente do que se apurar o decidir no processo n.º 15540.720173/2015-01 onde se discute o IRPJ e CSLL.

Desta feita, entendo ser desnecessário sobrestar o andamento do feito para aguardar o resultado da diligência naquele outro processo.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Salvador Cândido Brandão Junior

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Redator.

Peço vênica para discordar do voto do i. Conselheiro Relator.

Reproduzo trechos do Termo de Constatação Fiscal (fls. 11 a 95):

**III.1.3 - GLOSA DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS ORIUNDOS DE CUSTOS INDEDUTÍVEIS CONTABILIZADOS EM CONTAS ESPECÍFICAS DE EMBARCAÇÃO:**

**III.1.3.1 - IDENTIFICADOS COMO CUSTOS DE EMBARCAÇÃO**

Fl. 11 da Resolução n.º 3301-001.292 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 15540.720199/2015-41

78. Através do termo n.º 9, o contribuinte foi intimado a apresentar planilha contendo, para cada lançamento contábil escriturado nas conta abaixo, o número do contrato, a identificação da embarcação beneficiada e o centro de custo:

- 550135 – EMBARCAÇÕES OUTROS
- 550115 – EMBARCAÇÕES COMBUSTÍVEIS
- 550110 – EMBARCAÇÕES PESSOAL
- 550120 – EMBARCAÇÕES CONSUMÍVEIS
- 550125 – EMBARCAÇÕES ALIMENTAÇÃO E SUBSISTÊNCIA
- 550130 – EMBARCAÇÕES SEGUROS

79. Foi intimado também a demonstrar e comprovar que tais lançamentos contábeis são necessários (exigidos contratualmente) à atividade da empresa, mediante identificação do dispositivo contratual firmado com o cliente que tornou tais custos/despesas necessários à obtenção da receita;

80. Em resposta o contribuinte apresentou a planilha intimada, mas não identificou os dispositivos contratuais comprobatórios da necessidade de tais custos com embarcações.

(. . .)

83. Entretanto, os custos relacionados com as outras embarcações, inclusive os períodos a partir de março de 2010 (inclusive) da embarcação SEVEN OCEANS, não são necessários ao contribuinte para a obtenção de sua receita de prestação de serviços. Conforme visto no item III.1.2, tais custos são necessários à empresa afretadora das embarcações para a obtenção de sua receita de afretamento.

(. . .)

#### **III.1.3.2 – GLOSA DE CUSTOS COM EMBARCAÇÕES CONTABILIZADOS EM CONTAS ESPECÍFICAS DE EMBARCAÇÃO, NÃO IDENTIFICADOS COMO CUSTOS DE EMBARCAÇÃO**

86. Dando continuidade, após examinar a planilha apresentada em resposta ao item “1”, do termo n.º 9, ficou CONSTATADO que determinados lançamentos não foram identificados como sendo serviço ou material aplicado na embarcação.

87. Em relação a estes lançamentos, através dos itens 3 e 4, do termo n.º 11, o contribuinte foi intimado a identificar as embarcações beneficiadas por tais lançamentos

contábeis, bem como comprovar determinados lançamentos, especificados na TABELA 01 anexa ao referido termo.

(. . .)

Fl. 12 da Resolução n.º 3301-001.292 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 15540.720199/2015-41

89. Após examinar tais documentos, foi levantada a **TABELA 03**, em anexo, onde ficou **CONSTATADA** a existência de infração tributária relacionada com glosa de custos por não comprovação da necessidade de tais custos para a atividade operacional contratualmente firmada.

(. . .)

**III.1.4 - GLOSA DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS ORIUNDOS DE CUSTOS/DESPESAS INDEDUTÍVEIS, NÃO CONTABILIZADOS EM CONTAS ESPECÍFICAS DE EMBARCAÇÃO**

91. Através do item 3, do termo n.º 9, o contribuinte foi intimado a apresentar a documentação comprovadora dos lançamentos contábeis de custos/despesas relacionados na **TABELA 01** anexa ao referido termo. Foi intimado também a apresentar documentos e esclarecimentos comprobatórios acerca da necessidade de tais custos/despesas, e, em relação a combustíveis, comprovar a efetiva destinação do mesmo.

92. Através das respostas datadas de 27 de julho e de 29 de setembro de 2015, foram apresentados esclarecimentos e documentos. Após examiná-los foi levantada a **TABELA 04**, em anexo, onde ficou **CONSTATADA** a existência da infração tributária relacionada com **GLOSA DE CUSTO/DESPESA** cujos esclarecimentos e documentação hábil, comprovadora da necessidade de tal custo para a obtenção da receita, não foram apresentados ou foram considerados insuficientes.

93. 88. Deste modo, são indevidos os créditos de PIS e COFINS não-cumulativos, relacionados na **TABELA 04**, oriundos de tais custos, totalizando no ano-calendário de 2010, um total de créditos indevidos de PIS no valor de R\$ 52.935,33 e de COFINS no valor de R\$ 245.355,81.

(. . .)”

Nos Autos de Infração (fls. 03 a 10), a fiscalização indicou como dispositivos infringidos os artigos 3º das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03 e apresentou como motivo para as glosas o fato de os custos e despesas não serem necessários às atividades da empresa e, por conseguinte, à manutenção da fonte produtora de receitas.

De pronto, tal justificativa atraiu a atenção da turma, pois é usualmente adotada em auditorias fiscais de CSLL e IRPJ.

Contudo, os incisos II dos artigos 3º das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03 autorizam o registro de créditos derivados de compras de **“bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (. . .)”**.

Assim, em princípio, parece-me correto condicionar o registro do crédito de determinado insumo à comprovação de sua aplicação na prestação do serviço que proporcionou o auferimento de receitas. E tal entendimento também está em linha com o exarado pelo STJ, nos autos do Resp 1.221.170/PR, de cuja ementa extraio o item 3:

“( . . . )

Fl. 13 da Resolução n.º 3301-001.292 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 15540.720199/2015-41

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

(...)"

Com base no acima exposto, reputo que está confirmada a pertinência com o presente processo das futuras respostas aos quesitos que instruíram a diligência determinada pela Resolução n.º 1302-000.644, em sede do processo administrativo n.º 15540.720173/2015-01, reproduzidos no voto do relator.

E tal constatação impõe que sobrestemos o feito em debate na 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamentos até a conclusão do processo administrativo n.º 15540.720173/2015-01.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira



**Ministério da Fazenda**

## **PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO**

**O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.**

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

### **Histórico de ações sobre o documento:**

Documento juntado por SALVADOR CANDIDO BRANDAO JUNIOR em 28/10/2019 19:34:00.

Documento autenticado digitalmente por SALVADOR CANDIDO BRANDAO JUNIOR em 28/10/2019.

Documento assinado digitalmente por: WINDERLEY MORAIS PEREIRA em 05/11/2019, SALVADOR CANDIDO BRANDAO JUNIOR em 28/10/2019 e MARCELO COSTA MARQUES D OLIVEIRA em 28/10/2019.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 04/02/2022.

### **Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:**

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

**EP04.0222.10579.TZCZ**

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

**Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha2:**

**5E6EBF73744AAA9AC69906FD1BD5ACC801721444C4B29D556C5277B2BA87CEAF**